

KARAKTERISTIK SASARAN ANGGARAN, SISTEM PENGENDALIAN INTERN DAN KINERJA MANAJERIAL APARAT PEMERINTAH DAERAH

Pilipus Ramandei

STIE Ottow & Geissler Jayapura

Abstract

This study aims to examine and analyze the effect of budgetary goal characteristics and internal control system on managerial performance of local government apparatus of the City of Jayapura. Population is apparatus (civil servants), that is managers and immediate subordinates, in the City of Jayapura (35 SKPDs, which was selected using purposive sampling method. Data then was analysed using multiple regression analysis. The findings showed that internal control system have significant influence on managerial performance of Government apparatus of the City of Jayapura. Meanwhile, budgetary goal characteristics (budgetary participation, budget target clarity, budgetary feedback and budgetary evaluation) did not influence managerial performance.

Keywords: *budgetary participation, budget target clarity, budget feedback, budget evaluation, internal control system, managerial performance*

PENDAHULUAN

Organisasi pemerintah daerah merupakan lembaga yang menjalankan roda pemerintah dengan sumber legitimasinya berasal dari masyarakat. Oleh karena itu, kepercayaan yang diberikan oleh masyarakat kepada penyelenggara pemerintah harus diimbangi dengan kinerja yang baik, sehingga pelayanan dapat ditingkatkan secara efektif dan menyentuh pada masyarakat.

Pelaksanaan kegiatan pelayanan pemerintah daerah, mengacu pada Undang-Undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang Nomor 25 tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional. Hal ini mengakibatkan dua implikasi strategis yaitu *pertama* : situasi desentralisasi politik dan keuangan telah memberikan wewenang yang lebih besar kepada masyarakat daerah untuk menentukan arah, kebijakan, tujuan, program, hingga aktivitas organisasi pemerintah daerah dalam memberikan pelayanan; *kedua*: pemerintah daerah telah diberi keleluasaan yang lebih besar untuk mendapatkan, mengelola dan mengalokasi dana yang diperlukan dalam urusan pelayanan kepada masyarakat (Harun 2008).

Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang pemerintah daerah dan Undang-Undang Nomor 33 tentang perimbangan keuangan antara Pusat dan Daerah, berdampak pada perubahan fundamental dalam hubungan tata pemerintah dan hubungan keuangan sekaligus membawa perubahan penting dalam pengelolaan anggaran pemerintah daerah. Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) disusun berdasarkan pendekatan kinerja, yaitu suatu sistem anggaran yang mengutamakan upaya pencapaian hasil kerja atau output dari perencanaan alokasi biaya yang ditetapkan.

Anggaran merupakan salah satu elemen penting dalam perencanaan agar dapat melakukan pengendalian terhadap pencapaian tujuan organisasi, serta untuk menerjemahkan keseluruhan strategi kedalam rencana dan tujuan jangka pendek dan jangka panjang. Selanjutnya, mengingat pentingnya fungsi anggaran sebagai alat perencanaan dan pengendalian dalam organisasi maka proses perencanaan, pelaksanaan dan evaluasi anggaran diharapkan dilaksanakan dengan baik agar tujuan anggaran dapat dicapai secara efektif dan efisien.

Dalam perencanaan anggaran ada beberapa karakteristik sasaran anggaran. Menurut (Kenis 1979) karakteristik sasaran anggaran yaitu partisipasi anggaran (*budgetary participation*), kejelasan tujuan anggaran (*budget goal clarity*), umpan balik anggaran (*budgetary feedback*), evaluasi anggaran (*budgetary evaluation*) dan kesulitan sasaran anggaran (*budget goal difficulty*). Karakteristik sasaran anggaran dapat berpengaruh terhadap sikap yang terkait dengan pekerjaan dan sikap yang terkait dengan anggaran (Kenis 1979).

Komunikasi tujuan yang dianggarkan secara menurun di suatu organisasi memberi informasi kepada para anggota manajemen yang lebih rendah mengenai apa yang diharapkan manajemen tingkat atas. Sebaliknya, manajemen tingkat atas mempelajari pencapaian dan masalah manajemen tingkat yang lebih rendah melalui pelaporan serta membandingkan tujuan dengan kinerja yang aktual. Selanjutnya, informasi anggaran membantu manajemen tingkat atas untuk mengevaluasi kinerja para manajer tingkat lebih rendah dan memberikan reward atau hukuman (Kenis 1979). Di dalam konteks ini, anggaran menunjukkan bagian penting dari sistem motivasi organisasi yang dirancang untuk memperbaiki sikap dan kinerja manajerial. Seluruh aspek ini menunjukkan bahwa potensi anggaran mungkin menjadi alat manajerial yang bermanfaat. Meski demikian, anggaran yang diterapkan secara tidak tepat bisa menyebabkan perilaku disfungsi dan sikap negatif diantara anggota organisasi (Kenis 1979).

Hasil penelitian terdahulu, Locke 1968 (dalam Kenis 1997) menunjukkan hubungan kejelasan sasaran anggaran berpengaruh signifikan dengan kinerja manajerial. Hasil penelitian (Kennis 1979), menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan kejelasan sasaran anggaran memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap sikap dan kinerja para manajer. Sedangkan tingkat kesulitan sasaran anggaran yang tinggi diketahui memiliki pengaruh negatif terhadap kinerja para manajer. Pengaruh evaluasi anggaran dan umpan balik terhadap sikap dan kinerja para manajer, di sisi lain diketahui lemah atau tidak signifikan. Selanjutnya, (Pasoloran 2002) menemukan bahwa variasi dalam gaya penganggaran manajemen yang ditunjukan dalam karakteristik penganggaran memiliki pengaruh yang signifikan pada kinerja manajerial. Namun demikian, berbeda dengan hasil penelitian (Milani 1979) menemukan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran berhubungan positif dengan sikap tetapi tidak berhubungan dengan kinerja. Penelitian dengan topik yang sama namun pada konteks pemerintah daerah

dilakukan (Maryanti 2002) menunjukan bahwa partisipasi anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, dan kesulitan sasaran anggaran tidak berpengaruh terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Akan tetapi, (Munawar *et al.* 2006) menemukan hasil yang berbeda yaitu karakteristik sasaran anggaran berpengaruh secara simultan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

Melihat adanya perbedaan hasil penelitian terdahulu dan fenomena di pemerintah daerah, maka perlu dilakukan pengujian kembali terhadap pengaruh karakteristik sasaran anggaran terhadap kinerja manajerial, dengan melihat faktor kontinjensi lainnya. Penelitian ini dilakukan dengan menambahkan variabel sistem pengendalian intern dalam model karakteristik sasaran anggaran untuk melihat pemahaman karyawan/manajer terhadap implementasi sistem pengendalian intern, yang diharapkan akan berpengaruh pada kinerja pengawai pada satuan kerja perangkat daerah di Kota Jayapura.

Berdasarkan uraian dalam latar belakang masalah, dan ketidakonsistenan hasil temuan peneliti terdahulu, maka dapat dirumuskan pertanyaan penelitian : apakah Karakteristik Sasaran Anggaran yang terdiri dari (partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik, evaluasi anggaran) dan Sistem Pengendalian Intern berpengaruh terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah ?

Dengan demikian penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh karakteristik sasaran anggaran yang terdiri dari partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan sistem pengendalian intern terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

TELAAH PUSTAKA

Teori Penentuan Tujuan (*Goal Setting Theory*)

Menurut (Robbins 2008), mengatakan *goal setting theory* mengisyaratkan bahwa seorang individu berkomitmen pada tujuan tersebut, yang berarti seorang individu memutuskan untuk tidak merendahkan atau mengabaikan tujuan tersebut. Berdasarkan perilaku, berarti bahwa seorang individu : 1) yakin ia bisa mencapai tujuan tersebut, dan 2) ingin mencapainya. Teori ini juga berlaku pada organisasi pemerintah daerah, dimana apabila dalam proses perencanaan dan pelaksanaan anggaran memiliki tujuan yang jelas dan spesifik maka akan mempengaruhi kinerja aparat pemerintah daerah dalam rangka pencapaian tujuan pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD).

Konsep Anggaran

Menurut *The National Committee on Governmental Accounting (NCGA)* yang saat ini menjadi *Governmental Accounting Standards Board* (dalam Bastian 2006:164) memberi definisi tentang anggaran sebagai berikut : “...A budget is a plan of financial operations embodying estimates of proposed expenditures for a given period of time and the proposed means of financing them”. Selanjutnya, (Hansen dan Mowen 2005), anggaran merupakan elemen utama dari perencanaan yang memuat tujuan dan tindakan dalam mencapai tujuan tersebut dan terdapat dua dimensi dalam penganggaran yaitu bagaimana anggaran dibuat dan bagaimana anggaran digunakan untuk mengimplementasikan rencana organisasi. Selain itu

(Anthony dan Govindarajan 2005) menyatakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi.

Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan manajerial, antara lain perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan dan kinerja secara keseluruhan (Mahoney *et al*, 1965). Sedangkan pandangan (Robertson *et al*. 1994 dikutip Jaryanto 2008), terhadap kinerja seseorang pekerja lebih bersifat situasional, tergantung pada faktor internal dan faktor eksternal yang melingkupi individu organisasi dalam melakukan pekerjaan. Faktor eksternal berupa target dan persaingan yang menuntut kinerja yang tinggi dari individu itu sendiri. Sedangkan faktor internal berupa lingkungan kerja, gaji, kesempatan, supervisi dan yang meliputi dimensi kepuasan kerja.

Pengembangan Hipotesis

Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran merujuk pada tingkat dimana para manajer berpartisipasi di dalam pembuatan anggaran dan mempengaruhi sasaran anggaran dari pusat pertanggungjawaban (Kenis 1979). Partisipasi dalam penyusunan anggaran membuat para pelaksana anggaran lebih memahami berbagai masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran, sehingga partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan kinerja. Kinerja aparat dapat terjadi karena partisipasi memberikan kesempatan pada bawahan untuk menjalankan anggaran yang dapat dicapai dengan lebih mudah bila dibandingkan tanpa partisipasi. Oleh karena itu dapat dibuat hipotesis sebagai berikut.

H1 : Partisipasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah daerah.

Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan Sasaran Anggaran adalah sejauhmana sasaran anggaran dapat ditetapkan secara jelas dan spesifik agar sasaran anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran tersebut (Kenis 1979). Dengan demikian, kejelasan sasaran anggaran harus dinyatakan secara jelas, spesifik dan dapat dimengerti oleh mereka yang bertanggungjawab untuk menyusun dan melaksanakannya. Lebih lanjut, Kenis (1979) menemukan bahwa pelaksanaan anggaran memberikan reaksi positif dan secara relatif sangat kuat untuk meningkatkan kejelasan sasaran anggaran. Oleh karena itu dapat dibuat hipotesis sebagai berikut.

H2 : Kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah daerah

Umpan Balik Anggaran

Umpan balik mengenai tingkat dimana tujuan anggaran telah tercapai merupakan variabel motivasional yang penting. Umpan balik pada umumnya memberikan informasi kepada

para pelaksana anggaran tentang kekurangan yang dapat mendatangkan perasaan tidak senang, bahkan dapat membuat masalah semakin buruk. Akan tetapi, untuk tujuan peningkatan prestasi, umpan balik tentang keberhasilan aparat adalah sangat penting meskipun dalam beberapa hal rasa tanggungjawab yang tinggi dapat berdampak negatif apabila kegagalan diungkapkan (Arifin 2007). Oleh sebab itu umpan balik harus dimaksudkan untuk menginformasikan kepada aparat pemerintah daerah mengenai keberhasilan atau kegagalannya yang sekaligus berfungsi sebagai variabel motivasional dalam peningkatan kinerja. Dengan demikian, dapat dibuat hipotesis sebagai berikut.

- H3 : Umpan balik anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah daerah.

Evaluasi Anggaran

Evaluasi anggaran merupakan alat pengendalian terhadap kinerja anggaran. Evaluasi anggaran pada dasarnya membandingkan antara anggaran dengan pelaksanaan sehingga ditentukan penyimpangan yang terjadi. Kenis (1979) menyatakan evaluasi anggaran merujuk pada tingkat dimana varian-varian anggaran dilacak kembali ke kepala departemen individu dan digunakan di dalam mengevaluasi kinerja. Evaluasi kinerja yang lebih diprioritaskan pada evaluasi anggaran cenderung mempengaruhi perilaku, sikap, dan kinerja para manajer.

Tindak lanjut dari evaluasi anggaran melalui pendekatan menghukum, bisa menyebabkan motivasi yang lebih rendah dan sikap negatif. Akan tetapi, pendekatan mendukung, akan menyebabkan sikap dan perilaku positif (Kenis, 1976). Oleh karena itu dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

- H4 : Evaluasi anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja aparat pemerintah daerah.

Sistem Pengendalian Intern

Sistem Pengendalian Intern terdiri atas kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan manajemen kepastian yang layak bahwa perusahaan telah mencapai tujuan dan sasarannya (Arens *et al.* 2008). Pengendalian internal yang dikeluarkan COSO terdiri dari 5 (lima) komponen, yaitu lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian dan informasi dan komunikasi serta pemantauan. Pelaksanaan sistem pengendalian intern seharusnya bertumpu pada penguatan sistem pengendalian yang sudah terbangun dan dilaksanakan oleh seluruh aktor dalam organisasi mulai dari adanya kebijakan, pembentukan organisasi, penyiapan anggaran, sarana dan prasarana, penetapan personil yang melaksanakan, penetapan prosedur dan review pada seluruh tahapan pembangunan. Dengan demikian, penerapan sistem pengendalian intern diharapkan lebih efektif terhadap kegiatan pengelolaan keuangan maupun nonkeuangan pemerintah daerah. Oleh karena itu rumusan hipotesis sebagai berikut.

- H5 : Sistem pengendalian intern berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manjerial aparat pemerintah daerah.

METODE PENELITIAN

Populasi, Sampel dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi penelitian ini adalah pegawai negeri sipil yang memiliki jabatan pada setiap SKPD di Pemerintah Daerah Kota Jayapura yang tersebar di 45 SKPD. Sampel dalam penelitian ini adalah kepala dinas, kepala badan serta kepala bagian dan kepala bidang/kepala seksi yang bertanggungjawab terhadap proses penganggaran di organisasi pemerintah daerah. Jumlah kuesioner yang disebarakan sejumlah 180 kuesioner (jumlah SKPD sebanyak 45 dikalikan jumlah kuesioner yang diberikan untuk tiap SKPD 4 kuesioner).

Teknik pengambilan sampel adalah *Purposive Sampling* yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan, penelitian ini ingin mengetahui informasi yang berkaitan dengan karakteristik penganggaran yang melibatkan kepala SKPD dan kepala bidang maupun kepala bagian pada setiap SKPD. Pengumpulan data dilakukan dengan mengantar langsung kepada responden. Waktu pengumpulan data adalah 40 hari yaitu 07 September s/d 16 Oktober 2009.

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Kinerja Manajerial

Kinerja dalam penelitian ini adalah kinerja aparat pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatan manajerial, antara lain perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan, dan kinerja secara keseluruhan. Pengukuran variabel menggunakan instrumen terdiri dari 9 item pertanyaan dari (Mahoney *et al.* 1965). Ukuran kinerja aparat pemerintah daerah didasarkan pada tanggapan subyek terhadap item yang menggunakan skala 5 poin, yang dimulai dari skala 1 (kinerja sangat rendah) sampai 5 (kinerja sangat tinggi).

Partisipasi Anggaran

Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel partisipasi anggaran menggunakan instrumen dari (Kenis 1979), yang terdiri dari 5 butir pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi, pengaruh yang dipersepsikan dan kontribusi responden dalam proses penyusunan anggaran, dengan memilih skala 1 sampai skala 5. Skala (1) menunjukkan rendahnya partisipasi dalam proses penganggaran, sedangkan skala (5) menunjukkan tingginya partisipasi dalam proses penganggaran.

Kejelasan Sasaran Anggaran

Kejelasan sasaran anggaran merupakan sejauhmana tujuan anggaran ditetapkan secara jelas dan spesifik dengan tujuan agar anggaran tersebut dapat dimengerti oleh orang yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran anggaran. Pengukuran variabel menggunakan 3 pertanyaan untuk mengukur kejelasan sasaran anggaran yang digunakan oleh (Kenis 1979) dengan menggunakan skala 5 (lima) poin, dimana skala (1) menunjukkan ketidakjelasan dari sasaran anggaran dan skala (5) menunjukkan adanya kejelasan sasaran anggaran.

Umpan Balik Anggaran

Umpan balik pada umumnya memberikan informasi kepada para pelaksana anggaran tentang kekurangan dan prestasi yang telah dicapai. Umpan balik anggaran diukur dengan 3

(tiga) item pertanyaan yang diadopsi dari (Kenis 1979). Setiap responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala (1) sampai dengan skala (5).

Evaluasi Anggaran

Menurut (Kenis 1979) menyatakan evaluasi anggaran merujuk pada tingkat dimana varian-varian anggaran dilacak kembali dan digunakan di dalam mengevaluasi kinerja. Pengukuran variabel evaluasi anggaran terdiri dari 10 pertanyaan yang digunakan (Kenis 1979) dengan menggunakan skala 5 poin.

Sistem Pengendalian Intern

Sistem Pengendalian Intern berfungsi dalam pengawasan intern yang meliputi seluruh proses kegiatan, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi. Pengukuran variabel Sistem Pengendalian Intern menggunakan 8 butir pertanyaan uji pengendalian dengan skala 5 poin, dimana skala (1) menunjukkan tidak pentingnya sistem pengendalian intern, sebaliknya skala (5) menunjukkan pentingnya sistem pengendalian intern. Artinya, semakin tinggi pengendalian intern dengan lima dimensinya akan meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah.

Teknik Analisis

Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian dan deskriptif mengenai variabel-variabel penelitian (karakteristik sasaran anggaran, kinerja aparat dan sistem pengendalian intern), peneliti menggunakan tabel distribusi frekuensi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran dan deviasi standar.

Uji Non Respon Bias

Untuk mengetahui apakah ada perbedaan karakteristik sampel dari responden yang menjawab dengan responden yang tidak menjawab maka dilakukan uji *non-respon bias*. Pengidentifikasian responden yang menjawab dan yang tidak menjawab didasarkan pada : 1) Responden yang menjawab diwakili oleh kuesioner yang diterima sebelum batas waktu pengembalian (dua minggu setelah kuesioner diberikan kepada responden). 2) Responden yang tidak menjawab diwakili oleh kuesioner yang diterima setelah batas waktu pengembalian.

Uji Kualitas Data

Menurut (Huck dan Cormier 1996), kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji *reliabilitas* dan *validitas*. Suatu kuesioner dikatakan reliabel jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Ghozali 2006). Pengukuran dilakukan dengan uji statistik Cronbach Alpha (α), suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai Cronbach alpha $> 0,06$ (Nunnally 1967). Sedangkan suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur.

Uji Asumsi Klasik

Sebelum pengujian hipotesis terlebih dahulu data diuji kondisi *multicollinearity* dengan menganalisis nilai *VIF*, *heterocedasticity* dengan memperhatikan grafik *scatterplots* dan normalitas dengan menggunakan uji kolmogorof- smirnov (Ghozali 2006).

Uji Hipotesis

Pengujian ini dilakukan untuk menguji hipotesis penelitian dan menggunakan Analisis Regresi Berganda dengan bantuan *Statistical Product and Service Solution* (SPSS) versi 15.0 for Windows, dengan model persamaan statistik penelitian sebagai berikut :

$$Y_{\text{Kiner}} = \alpha + \beta_1 \text{PA} + \beta_2 \text{KJSA} + \beta_3 \text{UBA} + \beta_4 \text{EA} + \beta_5 \text{SPI} + \varepsilon \dots\dots\dots (1)$$

Keterangan :

- KINER = Kinerja Aparat Pemerintah Daerah
- PA = Partisipasi anggaran
- KJSA = Kejelasan Sasaran Anggaran
- UBA = Umpan Balik Anggaran
- EA = Evaluasi Anggaran
- SPI = Sistem Pengendalian Intern
- β = beta
- α = konstanta
- ε = eror

Untuk menjawab hipotesis maka akan diteliti tingkat signifikansi variabel-variabel tersebut secara individual atau uji *t* (Ghozali 2006). Kriteria penerimaan hipotesis, apabila hasil perhitungan nilai statistik t_{hitung} lebih besar dari nilai t_{tabel} dengan signifikansi (α) 0.05, maka hipotesis ditolak. Sebaliknya apabila nilai t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} dengan (α) 0.05 maka hipotesis diterima.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Responden

Dalam penelitian ini kuesioner yang disebarakan sebanyak 180 buah kepada pegawai yang bertanggung jawab terhadap proses penganggaran pada Pemerintah Daerah Kota Jayapura. Periode penyebaran dan akhir pengembalian kuesioner selama 40 hari dari 7 September sampai dengan 16 Oktober 2009. Berikut rincian pengiriman dan pengembalian kuesioner yang ditunjukkan dalam Tabel 1. Tabel 1 di atas menunjukkan bahwa kuesioner yang layak dan dapat dianalisis lebih lanjut sebanyak 60 kuesioner dengan tingkat pengembalian sebesar 33,33%.

Tabel 1
Rincian Tingkat Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang disebar	180
Kuesioner yang tidak kembali	-115
Kuesioner yang kembali	65
Kuesioner yang digugurkan (tidak lengkap)	-5
Kuesioner yang digunakan	60
Tingkat pengembalian (<i>respon rate</i>)	36,11%
Tingkat pengembalian yang digunakan (<i>usable respon rate</i>)	33,33%

Adapun mengenai karakteristik responden menunjukkan bahwa sebagian besar responden yang dalam penelitian ini adalah pria sebanyak 73,3% (44 orang) dan wanita sebanyak 26,7% (16 orang). Sebagian besar responden mempunyai pendidikan S1 yaitu sebanyak 66,7% (40 orang), D3 sebanyak 20% (12 orang), S2 sebanyak 8,3% (5 orang) dan hanya 5% (3 orang) yang berpendidikan SMU. Responden sebagian besar menduduki jabatan sebagai kepala bidang/kepala bagian/kepala sub bagian yaitu sebesar 60% (36 orang) sedangkan yang menjabat sebagai kepala seksi sebanyak 36,7% (22 orang) dan hanya 3,3% (2 orang) yang menjabat sebagai kepala SKPD. Sebagian besar responden yaitu 91,7% (55 orang) menduduki jabatan kurang dari 5 tahun dan 8,3% (5 orang) yang menduduki jabatan 6 – 10 tahun. Masa kerja sebagian responden 46,7% (28 orang) mencapai 11 – 20 tahun. Responden yang memiliki masa kerja < 10 tahun sebanyak 31,7% (19 orang) dan > 20 tahun sebanyak 21,7% (13 orang).

Statistik Deskripsi Variabel Penelitian

Analisis statistik deskriptif terhadap variabel-variabel penelitian yaitu partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, sistem pengendalian intern dan kinerja manajerial untuk menunjukkan gambaran kisaran teoritis dan kisaran sesungguhnya, rata – rata serta standar deviasi. Apabila nilai rata-rata jawaban tiap konstruk pada kisaran sesungguhnya di bawah rata-rata kisaran teoritis maka dapat diartikan bahwa pengaruh variabel yang diteliti terhadap responden cenderung rendah. Begitu pula sebaliknya jika nilai rata-rata kisaran sesungguhnya di atas rata-rata kisaran teoritis, maka pengaruh variabel yang diteliti terhadap responden cenderung tinggi.

Tabel 2
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Teoritis		Sesungguhnya		SD
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	
Partisipasi Anggaran	5 - 25	15	7 - 25	15,27	3,98
Kejelasan Sasaran Anggaran	3 - 15	9	5 - 15	10,85	2,28
Umpun Balik Anggaran	3 - 15	9	3 - 13	10,03	2,21
Evaluasi Anggaran	10 - 50	30	13 - 38	29,25	5,44
Sistem Pengendalian Intern	5 - 25	15	9 - 25	20,20	2,96
Kinerja Manajerial	9 - 45	27	18 - 45	31,83	4,77

Berdasarkan tabel 2 di atas, variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran mempunyai bobot kisaran teoritis lebih besar dari kisaran sesungguhnya. Nilai rata-rata jawaban variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, namun selisih tersebut hanya sedikit di atas rata-rata, maka mengindikasikan bahwa pengaruh dari variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran dan umpan balik anggaran pada tingkat sedang atau *medium*. Sedangkan nilai rata-rata jawaban variabel evaluasi anggaran untuk kisaran sesungguhnya di bawah nilai rata-rata kisaran teoritis, maka mengindikasikan bahwa pengaruh evaluasi anggaran terhadap responden pada rendah.

Variabel sistem pengendalian intern mempunyai nilai rata-rata jawaban variabel sistem pengendalian intern untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, maka dapat diartikan bahwa pengaruh sistem pengendalian intern terhadap responden tinggi. Sedangkan Nilai rata-rata jawaban variabel kinerja manajerial untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, maka dapat diartikan bahwa pengaruh kinerja manajerial terhadap responden tinggi.

Uji Non Respon Bias

Pengumpulan sampel sebesar 33,33% atau di bawah 50% dari keseluruhan populasi yang ada mendorong perlu dilakukan uji non respon bias untuk mengatasi masalah generalisasi terhadap sampel. Pengujian dilakukan dengan terlebih dulu mengelompokkan sampel ke dalam dua kategori kelompok awal dan kelompok akhir sesuai dengan *cut off*. Berikut hasil uji non respon bias dengan alat *independent sample t-test*.

Tabel 3
Hasil Uji Non Respon Bias

Variabel	Tepat, n=43		Lambat, n=17		Levene's-test	
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD	F	P
Partisipasi anggaran	14,79	3,931	16,47	3,955	0,094	0,761
Kejelasan anggaran	10,60	2,227	11,47	2,375	0,018	0,895
Umpan balik anggaran	9,81	2,373	10,59	1,661	3,102	0,083
Evaluasi anggaran	29,63	5,769	28,29	4,524	1,608	0,210
Sistem Pengendalian intern	20,07	3,254	20,53	2,095	0,853	0,360
Kinerja manajerial	32,26	5,146	30,76	3,562	0,868	0,355

Hasil pengujian seperti yang terlihat pada tabel 3 di atas menunjukkan tidak ada perbedaan yang signifikan antara jawaban responden pada tahap pertama dibandingkan dengan jawaban responden pada tahap kedua, dengan tingkat probabilitas diatas dari 0,05 artinya tidak ada perbedaan yang signifikan antara jawaban responden atas variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, sistem pengendalian intern dan kinerja manajerial. Hal ini mengkonfirmasi tidak ada perbedaan jawaban pada kedua kelompok responden di atas, sehingga dapat diolah secara bersama-sama.

Uji Validitas dan Reliabilitas

Berdasarkan penghitungan *one pearson correlation* diketahui bahwa uji validitas dimensi – dimensi pada variabel partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran, sistem pengendalian intern dan kinerja manajerial hasilnya menunjukkan valid. Kevalidan ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi masing – masing indikator yang lebih kecil dari 0,05. Sedangkan hasil pengujian Reliabilitas diketahui memperoleh hasil pengujian terhadap indikator-indikator yang ada dalam penelitian ini, partisipasi anggaran 0,811; kejelasan sasaran anggaran 0,795; umpan balik anggaran 0,705; evaluasi anggaran 0,799; sistem pengendalian intern 0,884; dan kinerja manajerial 0,906. Dari hasil tersebut dapat diketahui bahwa semua variabel memenuhi kriteria reliabel karena nilai *cronbach alpha*-nya di atas 0,60.

Uji Asumsi Klasik

Pengujian ini dilakukan untuk menilai baik tidaknya model regresi yang dikembangkan dalam penelitian ini. Ada empat uji asumsi klasik yaitu multikolinieritas, autokorelasi, heteroskedastisitas dan uji normalitas.

Uji multikolinieritas digunakan untuk mengetahui apakah terjadi korelasi antar variabel independen dalam suatu model regresi. Adanya multikolinieritas ditunjukkan oleh nilai tolerance < 0,1 dan nilai VIF > 10. Hasil penghitungan diketahui nilai tolerance masing – masing variable adalah 0,569; 0,505; 0,414; 0,904; 0,611 sedangkan nilai VIF sebesar 1,758; 1,980; 2,417; 1,106; 1,637. Nilai tolerance yang lebih besar dari 0,1 dan nilai VIF lebih kecil dari 10 menunjukkan bahwa dalam model regresi ini tidak terdapat masalah multikolinieritas.

Uji heteroskedastisitas menggunakan grafik scatterplot. Hasil uji heteroskedastisitas diketahui titik-titik menyebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu Y serta tidak ada pola yang jelas. Oleh karena itu dapat dikatakan dalam persamaan regresi ini tidak terjadi heteroskedastisitas.

Sedangkan *Uji Normalitas* menggunakan histogram dan grafik P – Plot. Hasilnya ditunjukkan diketahui bahwa terlihat histogram mempunyai kemiripan bentuk dengan kurva normal. Hal ini menunjukkan bahwa persamaan regresi mempunyai distribusi normal. Pengujian menggunakan normal P – Plot diketahui titik – titik menyebar searah dan disekitar garis diagonal. Hal ini menunjukkan bahwa persamaan regresi ini mempunyai distribusi normal.

Goodness of Fit Model

Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel independen. Berdasarkan hasil penghitungan didapatkan hasil sebagaimana tercantum dalam Tabel 4.

Tabel 4
Uji F dan Uji t Statistik

Variabel Penelitian	B	t	Sig
Partisipasi Anggaran	0.243	1.298	0.200
Kejelasan Sasaran Anggaran	0.273	0.790	0.433
Umpan Balik Anggaran	-0.416	-0.053	0.297
Evaluasi Anggaran	0.041	0.375	0.709
Sistem Pengendalian Intern	0.671	2.764	0.008
Nilai F	= 3.626		0.007
Nilai Adjusted R Square (R^2)	= 0.182		

Pada tabel 4 dapat dilihat nilai *adjusted R Square* sebesar 0,182. hal ini dapat diartikan bahwa variabel kinerja manajerial mampu diterangkan oleh partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran, evaluasi anggaran dan, sistem pengendalian intern sebesar 18,2%. Selebihnya dijelaskan oleh variabel lain sebesar 81,8 %.

Uji F digunakan untuk melihat apakah variabel independen yang dimasukkan dalam model mampu berperan sebagai prediktor atas variabel dependen. Hasilnya menunjukkan Nilai F_{hitung} dengan $N=60$ dan $k= 5$ adalah sebesar 2,37. Pada tabel 4 dapat dilihat nilai F_{hitung} sebesar 3,626 dengan tingkat signifikansi 0,007. Nilai F_{hitung} yang lebih besar F_{tabel} dan tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa variabel independen yang dimasukkan dalam model mampu berperan sebagai prediktor atas variabel dependen.

Pengujian Hipotesis

Setelah model regresi yang digunakan dalam penelitian ini memenuhi kriteria uji asumsi klasik maka langkah selanjutnya adalah melakukan uji hipotesis. Pengujian dilakukan dengan membandingkan nilai t_{hitung} dengan t_{tabel} . Nilai t_{hitung} dengan $N= 60$ dan $k=5$ adalah sebesar 2,009. Hasil yang didapat adalah seperti pada Tabel 4.

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Hipotesis pertama menyatakan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Pada tabel 4 diatas, dimana hasil uji t mendapatkan t_{hitung} sebesar 1,298 dengan signifikansi 0,200. Nilai t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} serta signifikansi yang lebih besar dari 0,05 menunjukkan bahwa hipotesis pertama ditolak. Artinya bahwa partisipasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dilihat dari jawaban responden terhadap variabel partisipasi anggaran pada Tabel 2 yang menunjukan nilai kisaran sesungguhnya sebesar 7 sampai dengan 25 dengan rata-rata 15, 27 lebih besar dari nilai kisaran teoritis sebesar 5 sampai dengan 25 dengan rata-rata 15 dan standar deviasi 3,98 namun selisih tersebut hanya sedikit di atas rata-rata, maka mengindikasikan bahwa pengaruh partisipasi anggaran terhadap responden pada tingkat sedang atau *medium*.

Hal ini mengindikasikan bahwa meskipun para manajer terlibat dalam penentuan sasaran anggaran termasuk dalam penentuan tujuan, namun tidak senantiasa meningkatkan kinerja mereka. Demikian pula sebaliknya ketika keterlibatan para manajer dalam penyusunan anggaran rendah, namun tidak membuat kinerja mereka menurun. Kondisi ini dimungkinkan terjadi ketika partisipasi yang diberikan hanya sekedar nilai – nilai ideal yang tidak langsung berkaitan dengan tindakan yang dilakukan. Disisi lain anggaran yang akan dibahas secara partisipatif adalah bersifat *top down*. Kondisi seperti ini dapat diprediksi bahwa dalam pelaksanaan anggaran kemungkinan besar tidak sesuai dengan kondisi sebenarnya. Hal lain yang dimungkinkan dapat berpengaruh juga adalah adanya pemberian tunjangan kinerja daerah kepada setiap pegawai yang menunjukkan kinerja yang baik, sehingga informasi ini dapat mempengaruhi perilaku dan kinerja setiap pegawai untuk cenderung menunjukkan kinerja yang tinggi walaupun partisipasi dalam proses penyusunan anggaran rendah.

Hasil ini mendukung (Milani 1979) yang menemukan sedikit atau tidak ada hubungan diantara partisipasi para bawahan di dalam penentuan tujuan dengan penerimaan tujuan atau pencapaian tujuan yang berdampak pada kinerja manajer.

Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Hipotesis kedua menyatakan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Pada tabel 4 diatas, dimana hasil uji t mendapatkan t_{hitung} sebesar 0,790 dengan signifikansi 0,433. Nilai t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} serta signifikansi yang lebih besar dari 0,05 menunjukkan bahwa hipotesis kedua ditolak. Artinya bahwa kejelasan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dilihat dari jawaban responden terhadap variabel kejelasan sasaran anggaran pada Tabel 2 yang menunjukan nilai kisaran sesungguhnya sebesar 5 sampai dengan 15 dengan rata-rata 10,85 lebih besar dari nilai kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan rata-rata 9 dan standar deviasi 2,28 namun selisih tersebut hanya sedikit di atas rata-rata, maka mengindikasikan bahwa pengaruh kejelasan sasaran anggaran terhadap responden pada tingkat sedang atau *medium*.

Hal ini mengindikasikan meskipun telah ada sasaran anggaran yang dinyatakan secara spesifik, jelas dan dipahami aparat pemerintah, namun tidak serta merta meningkatkan kinerja mereka. Demikian pula sebaliknya meskipun sasaran anggaran belum cukup spesifik, jelas dan dipahami, namun dapat mencapai kinerja yang tinggi. Kondisi ini dimungkinkan karena proses

penyusunan anggaran tidak partisipatif sehingga dapat berpengaruh pada penetapan tujuan anggaran. Kondisi ini akan berpengaruh bagi karyawan yang terlibat secara langsung, namun kemungkinan tidak berpengaruh bagi yang tidak terlibat. Namun demikian, aparat pemerintah ketika dalam bekerja lebih memperhatikan langkah-langkah rinci yang harus dilakukan sehingga memudahkan mereka dan mampu meningkatkan kinerja mereka. Hasil ini tidak mendukung penelitian (Kenis 1979), (Pasoloran 2002), yang menemukan bahwa kejelasan sasaran anggaran berpengaruh terhadap kinerja.

Pengaruh Umpan Balik Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa umpan balik anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Pada tabel 4 diatas, dimana hasil uji t mendapatkan t_{hitung} sebesar -1,053 dengan signifikansi 0,297. Nilai t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} serta signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa hipotesis ketiga ditolak. Artinya bahwa umpan balik anggaran berpengaruh negative namun tidak signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dilihat dari jawaban responden terhadap variabel umpan balik anggaran pada Tabel 2 yang menunjukkan nilai kisaran sesungguhnya sebesar 3 sampai dengan 13 dengan rata-rata 10,03 lebih besar dari nilai kisaran teoritis sebesar 3 sampai dengan 15 dengan rata-rata 9 dan standar deviasi 2,21 namun selisih tersebut hanya sedikit di atas rata-rata, maka mengindikasikan bahwa pengaruh umpan balik anggaran terhadap responden pada tingkat sedang atau *medium*.

Hal ini mengindikasikan bahwa pemberian informasi kepada para pelaksana anggaran tentang keberhasilan tidak serta merta meningkatkan kinerja mereka. Namun sebaliknya ketika tidak banyak diberikan informasi tentang keberhasilan, kinerja yang tinggi dapat tercapai. Kondisi ini dimungkinkan terjadi ketika aparat pemerintah tidak begitu memperhatikan umpan balik anggaran. Keberhasilan atau kegagalan dalam pencapaian anggaran tidak berpengaruh ketika tidak ada reward yang memadai bagi pencapaian hasil. Oleh karena itu hanya pemberian informasi tidak cukup untuk meningkatkan kinerja. Penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh (Kenis 1979), (Pasoloran 2002) yang menemukan bahwa umpan balik anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja.

Pengaruh Evaluasi Anggaran terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Hipotesis keempat menyatakan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja aparat pemerintah daerah. Pada tabel 4 diatas, dimana hasil uji t mendapatkan t_{hitung} sebesar 0,375 dengan signifikansi 0,709. Nilai t_{hitung} lebih kecil dari t_{tabel} serta signifikansi yang lebih besar dari 0,05 menunjukkan bahwa hipotesis keempat ditolak. Artinya bahwa evaluasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dilihat dari jawaban responden terhadap variabel evaluasi anggaran pada Tabel 2 yang menunjukkan nilai kisaran sesungguhnya sebesar 13 sampai dengan 38 dengan rata-rata 29,25 lebih kecil dari nilai kisaran teoritis sebesar 10 sampai dengan 50 dengan rata-rata 30 dan standar deviasi 5,44 namun selisih tersebut hanya sedikit di atas rata-rata, maka mengindikasikan bahwa pengaruh evaluasi anggaran terhadap responden rendah.

Hal ini menunjukkan bahwa meskipun terdapat upaya membandingkan antara anggaran dengan pelaksanaan sehingga dapat ditentukan penyimpangan yang terjadi dan selan-

jutnya dapat ditentukan tindakan perbaikan, namun tidak serta merta meningkatkan kinerja. Demikian pula sebaliknya ketika hanya sedikit upaya yang dilakukan untuk membandingkan antara anggaran dan pelaksanaan, namun dapat meningkatkan kinerja. Kondisi ini dimungkinkan terjadi ketika upaya untuk membandingkan antara anggaran dengan pelaksanaan sehingga dapat ditentukan penyimpangan serta tindakan perbaikan, tidak memotivasi aparat pemerintah untuk melakukan tindakan perbaikan. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Kenis 1979), (Maryanti 2002) yang menemukan bahwa evaluasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja.

Pengaruh Sistem Pengendalian Intern terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah

Hipotesis kelima menyatakan bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Pada tabel 4 diatas, dimana hasil uji t mendapatkan t_{hitung} sebesar 2,764 dengan signifikansi 0,008. Nilai t_{hitung} lebih besar dari t_{tabel} serta signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan bahwa hipotesis kelima diterima. Artinya bahwa sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Hal ini dilihat dari jawaban responden terhadap variabel sistem pengendalian intern pada Tabel 2 yang menunjukkan nilai kisaran sesungguhnya sebesar 9 sampai dengan 25 dengan rata-rata 20,20 lebih besar dari nilai kisaran teoritis sebesar 5 sampai dengan 25 dengan rata-rata 24 dan standar deviasi 2,96 maka dapat diartikan pengaruh sistem pengendalian intern terhadap responden tinggi. Hal ini mengindikasikan bahwa banyaknya kebijakan dan prosedur yang dirancang dalam mencapai tujuan dan sasarannya membuat aparat pemerintah mampu melakukan pekerjaannya sehingga terjadi peningkatan kinerja.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, maka ditarik kesimpulan sebagai berikut. Pertama, karakteristik sasaran anggaran yang terdiri dari : partisipasi anggaran, kejelasan sasaran anggaran, umpan balik anggaran dan evaluasi anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial. Kedua, sistem pengendalian intern berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Manajerial.

Ada beberapa keterbatasan yang melekat pada hasil penelitian ini. Pertama, tingkat *reponse rate* yang rendah sehingga penelitian ini sulit untuk digeneralisasikan pada Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) pemerintah Kota Jayapura. Kedua, penelitian ini menggunakan *self rating scale* pada pengukuran kinerja manajerial yang dapat menyebabkan adanya kecenderungan pada responden untuk mengukur kinerja lebih tinggi dari pada yang sebenarnya. Ketiga, penelitian ini dilaksanakan sebelum implementasi sistem pengendalian intern di lingkungan sektor publik (pemerintah daerah) yang dikenal dengan sistem pengendalian intern pemerintah.

Atas dasar keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan variabel lain yang dapat mempengaruhi kinerja manajerial seperti adanya pemberian tunjangan kinerja daerah dan mencoba mendesain penelitian dengan menggunakan sistem pengendalian intern sebagai variabel moderasi maupun mediasi.

REFERENSI

- Arens AA, Elder JR dan Beasley SM. 2008, *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*, Jilid 1, Edisi Keduabelas. Erlangga Jakarta.
- Aningrum dan Ghozali I. 2005, Analisis Pengaruh Partispasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial melalui Komitmen Tujuan Anggaran dan JRI sebagai variable Intervening. *Simposium Nasional Akuntansi VIII* Solo.
- Arifin J. 2007, Pengaruh Karakteristik Gaya Penyusunan Anggaran terhadap Efisiensi Biaya. *Kajian Bisnis dan Manajemen* : SINERGI 9 No.1, Januari 2007, hal 23 – 35.
- Asmoko H. 2006. Pengaruh Penganggaran Berbasis Kinerja Terhadap Efektivitas Pengendalian. *Jurnal Akuntansi Pemerintah*. 2(2).
- Bastian I. 2006, *Akuntansi Sektor Publik : suatu pengantar*. Erlangga, Jakarta.
- Brownell P. 1983, The Motivational Impact of Management-By-Exception in a Budgetary Context. *Journal of Accounting Research*. 21.(2) Autum.
- Din M. 2008, Antesenden dan Konsekuensi Partispasi Penganggaran (Studi Empiris pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Daerah Kota Palu). Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang (Tidak dipublikasikan)
- Darma ES. 2000, Pengaruh Kejelasan Sasaran anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai variabel pemoderasi pada Pemerintah Daerah (Studi empiris pada Kabupaten dan Kota se-Propinsi Daerah Istimewah Yogyakarta). *Simposium Nasional Akuntansi*, Bali.
- Fisher GJ. 1998, Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes : Past Results and Future Directions. *Behavior Research In Accounting*. 10.
- Ghozali I. 2007, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*. BP Universitas Diponegoro Semarang.
- _____. 2009., *Ekonometrika : Teori, Konsep dan Aplikasi dengan SPSS 17*. BP Universitas Diponegoro, Semarang.
- Govindarajan and Anthony, 2005, *Management Control System*. Edisi terjemahan Salemba Empat Jakarta.
- Gujarati D. 1997, *Ekonometrika Dasar*. Erlangga Jakarta.
- Hariyanti dan Nasir M. 2002, Pengaruh Partispasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial : Peran Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai variable Intervening. *Simposium Nasional Akuntansi V* Semarang.

- Hansen and Mowen 2005, *Management Accounting*. Edisi terjemahan. Salemba Empat, Jakarta.
- Harun 2008, *Reformasi Akuntansi dan Manajemen Sektor Publik di Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta.
- Hopwood A. 1976, *Accounting and Human Behaviour*. Prentice Contemporary Topics In Accounting Series.
- Hirst MK. 1983, Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior : Some Extensions. *Journal of Accounting Research*, 21.No.2.
- ICS dan Fitra 2009, *Hasil Analisa APBD Provinsi Papua Tahun 2009*". The Institute Society Strengthening (ICS) Papua-Lembaga Penguatan Masyarakat Sipil Papua.
- Ikhsan A dan Ishak M. 2005, *Akuntansi Keperilakuan*. Salemba Empat Jakarta
- Ikhsan A dan Ane 2007, Pengaruh Partispasi Anggaran terhadap senjangan anggaran dengan menggunakan lima variable pemoderasi. *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar.
- Jaryanto 2008, Pengaruh ketidakpastian tugas dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial dengan system akuntansi manajemen sebagai variable intervening. *Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro*, Semarang (Tidak dipublikasikan)
- Kenis I. 1979, Effects of Budgetary Goal Characteristis on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, 4(4).
- Kuncoro 2003, *Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi*, Erlangga Jakarta.
- Kawedar W, Rohman A dan Handayani S. 2008, *Akuntansi Sektor Publik : pendekatan penganggaran daerah dan Akuntansi Keuangan Daerah*. BP. Universitas Diponegoro, Semarang.
- Kurnia R. 2000, Pengaruh Budgetary Goal Characteristics terhadap kinerja manjerial dengan Budaya Paternalistik dan Komitmen Organisasi sebagai varibel moderating. *Simposium Nasional Akuntansi* , Bali.
- Mayga SA and Jacobs FA 2005, Antecedents and Consequences of Quality Performance. *Behavior Research In Accounting*. 17: 111-131.
- Murray D. 1990, The Performance Effects of Participative Budgeting : An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavior Research In Accounting*. 2.
- Mardiasmo 2004, *Akuntansi Sektor Publik*. Andi Offset Yogyakarta

- Maryanti HA 2002, Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku, Sikap, dan Kinerja Pemerintah Daerah di Provinsi Nusa Tenggara Timur. *Tesis* (Tidak dipublikasikan).
- Milani K. 2001, The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*.
- Munawar, Irianto G dan Nukholis. 2006, Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang. *Simpodium Nasional Akuntansi Padang*.
- Neter J and Yu S 1973, A Stochastic Model of the Internal Control System". *Journal Accounting Research*.
- Otley DT 1978, Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*. 16.No.1.
- Pasoloran O. 2002, Pengaruh Perceived Environment Uncertainty (PEU) terhadap hubungan antara karakteristik sasaran penganggaran dengan kinerja manajerial (studi empiris pada kawasan industri makasar). *Symposium Nasional Akuntansi V Semarang*.
- Parker LD, Ferris KR and Otley DT. 1989, Accounting for the Human Factor. Prentice Hall, A Division of Simon & Schuster.
- Peraturan Pemerintah 2008, Sistem Pengendalian Intern Pemerintah. PP nomor 60 Tahun 2008.
- Peraturan Menteri Keuangan 2007, Petunjuk Penyusunan dan Penelaahan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/ Lembaga. PMK : Nomor 80/PMK.05/2007.
- Rahayu S, Ludigdo U dan Affandy D. 2007, Studi Fenomenologis Terhadap Proses Penyusunan Anggaran Daerah (Bukti Empiris dari Satuan Kerja Perangkat Daerah di Provinsi Jambi). *Symposium Nasional Akuntansi X, Makasar*.
- Robbins SP and Judge TA. 2008, Organizational Behavior. Edisi terjemahan. Salemba Empat, Jakarta.
- Sawitri P 2007, Alat Pengendalian, Evaluasi dan Sistem Umpan Balik pada Industri Manufaktur dan Jasa". *Proceeding PESAT (psikologi, Ekonomi, Sastra, Arsitek & Sipil)*, 2: 1858-2559. Universitas Gunadarma
- Suhartono dan Solichin 2006. Pengaruh Kejelasan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran Instansi Pemerintah Daerah dengan Komitmen Organisasi sebagai Pemoderasi. *Symposium Nasional Akuntansi IX Padang*.
- Siegel G and Marconi HR 1989, *Behavior Accounting*. South-Western Publishing Co.

- Suebu B. 2007, Membangun Papua Baru di dalam Negara Kesatuan Republik Indonesia. *Makalah pada Innovative Leaders Forum*, yang diselenggarakan oleh Staf khusus Ke-presidenan Republik Indonesia.
- Surbamian N dan Rae K. 2008, Uality of internal control prosedures. Antecedent and moderating effect on organizational justice and employee fraud. *Magerial, Auditing Journal* 23(2): 104-124
- Soeseno K. 2008, *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)* sesuai mandat PP 60 Tahun 2008.
- Vigoda and Angert 2007, Goal Setting Theory, Job Feedback, and OCB : Lessons From a Logitudinal Study. *Basic and Applied Social Psychology*, 29(2), 119-128.
- Vincent and Darren 2007, Testing a model of the antecedents and consequences of budget-ary participation on job performance. *Accounting and Bussines Research*, 37 (1): 3-19.
- Wicaksono 2006, Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Prestasi Kerja dan Kepuasan Kerja Dengan *Job Relevant Information* Sebagai Variabel Intervening. *Tesis Magister Sains Akutansi Universitas Diponegoro*.
- Wasito dan Ghozali I. 2002, Pengaruh Sistem Pengendalian terhadap prestasi kerja : Uji langsung dan tidak langsung, (studi empiris pada perusahaan manufaktur otomotif di Indonesia). *Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang* (Tidak dipublikasikan)

Corresponding author:

Pilipus Ramandei, email: ramandey_phil@yahoo.com